



## Politiche

## Fiscalità in agricoltura

Antonio De Pin

Una rassegna dei regimi fiscali e delle agevolazioni previsti per il settore primario.

La fiscalità in agricoltura rappresenta un viluppo di norme alquanto articolato le cui giustificazioni derivano dalle peculiarità proprie del settore. Scostante, piegata alle sempre più pressanti esigenze del bilancio pubblico, ostica, in rapido divenire in un tortuoso percorso non prettamente univoco, sospeso tra istanze agevolative e inasprimento fiscale, con il legislatore che sembra sempre più restio dal sottrarre l'agricoltura alla tassazione ordinaria. Il novellato articolo 119 della Costituzione, poi, sancendo il principio di autonomia finanziaria delle Regioni, comporta un'ulteriore differenziazione del prelievo in ambito locale. Il federalismo fiscale collega il gettito al territorio che lo produce, ispirandosi a efficienza e virtuosità, ed è di particolare rilevanza in agricoltura, di esclusiva competenza regionale, secondo l'articolo 117, comma 4, della Costituzione, effetto del processo di revisione delle funzioni statali e regionali, come previsto dalla modifica dal titolo quinto, del 2001. Le agevolazioni fiscali si giustificano, d'altra parte, quali politiche in favore del settore agricolo tese alla riduzione dei costi capaci di portare all'incremento del reddito non tramite maggiori introiti, quali contributi diretti e indiretti, quanto attraverso la diminuzione delle spese. Tra queste, le misure volte al contenimento del costo dei fattori di produzione, quali mezzi tecnici, carburante, oneri sul credito; la riduzione del costo del lavoro, attraverso i contributi agricoli previdenziali, assistenziali e l'assicurazione obbligatoria infortuni. Le agevolazioni fiscali finiscono quindi per assumere una rilevanza economica pari alle modalità alternative di contribuzione settoriale.

Le categorie tributarie agricole non differiscono dalla tripartizione generale: reddito, patrimonio, consumi. Le principali imposte colpiscono redditi (Irpef, Ires) e attività produttive (Irap), immobili (Imu, Tasi) e trasferi-

menti (di registro, ipotecarie, catastali), valore aggiunto (Iva). Rileva, invece, per il suo carattere agevolativo l'accisa dei carburanti, mentre, tra gli innumerevoli balzelli che caratterizzano la vita dell'impresa agricola – tributi di concessione, diritti di segreteria e iscrizione, bolli, tasse sui macchinari e veicoli, ecc. –, spiccano per entità i contributi consortili di bonifica.

### La nozione di imprenditore agricolo

Il sistema si incentra sul novellato articolo 2135 del Codice civile che ridefinisce la figura di imprenditore agricolo, con il riconoscimento della multifunzionalità e pluriattività dell'impresa agricola, prevedendo oltre la coltivazione, allevamento e attività connesse, l'offerta di altri beni e servizi per la collettività, agriturismo, valorizzazione del territorio rurale, ricezione e ospitalità, produzione di energia. Oltre alle cooperative di conduzione terreni, produttori agricoli divengono anche quelle che operano a monte e a valle della produzione agricola, e loro consorzi, sempre che forniscano, o utilizzino, prevalentemente prodotti dei soci (art. 1, Dlgs 18 maggio 2001, n. 228, Orientamento e modernizzazione del settore agricolo).

Condizione prioritaria risulta la definizione delle attività agricole alle quali ricondurre la specificità fiscale (condizione necessaria, non sufficiente). Questo è particolarmente rilevante soprattutto per la qualificazione del reddito agrario (art. 29 del Tuir, Testo unico delle imposte sui redditi). Il novellato articolo 2135 c.c. individua le attività agricole in coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali e attività connesse. Non ha più rilievo l'elemento soggettivo, imprenditori agricoli sono persone fisiche, società di persone o di capitali, che svolgono con fini di lucro attività di natura agricola. Viene recepito il criterio biologico e risultano agri-

cole anche le attività di sviluppo di una parte del ciclo biologico che realizzi un incremento quali-quantitativo del prodotto. Così, l'introduzione del termine animali in luogo di bestiame, ricomprende nell'allevamento non solo di quelli da carne, latte, lana, quanto avicoli, conigli, api, equini. È imprenditore agricolo anche colui che svolge attività connesse, dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo, del bosco, dall'allevamento, nonché le attività di fornitura di beni e servizi mediante l'impiego prevalente delle attrezzature e risorse dell'azienda. Non vi sono più limiti in ordine alle modalità di svolgimento dell'attività, ai mezzi e alle tecniche adottate; i prodotti possono anche essere acquistati da terzi nel rispetto della prevalenza dei propri (la verifica confronta le quantità dei prodotti ottenuti dall'attività agricola principale rispetto a quelli acquistati, o il valore, nell'impossibilità del confronto quantitativo). La nozione di attività connesse comprende quelle di produzione di beni, di fornitura di servizi, nonché le attività di ricezione e ospitalità come definite dalla legge, qualificate come agricole in presenza di due condizioni: soggettiva, poiché esercitate da colui che svolge l'attività agricola principale; oggettiva, in quanto legata all'utilizzo prevalente dei prodotti propri, con la possibilità ulteriore di approvvigionamento esterno. Tra le attività connesse sono incluse la produzione e cessione di energia elettrica, calorica, di carburanti, prodotti chimici derivanti da fonti rinnovabili agroforestali.

L'estensione del concetto di attività agricola si accompagna all'espansione della base imponibile, anche quale risposta al suo progressivo assottigliamento.

### **Redditi fondiari**

La definizione delle attività agricole secondo la legge è propedeutica all'individuazione di quelle assoggettabili fattispecie alla relativa fiscalità. L'imposizione in agricoltura si associa a un insieme di problematiche. Basata, come noto, non sul reddito effettivo, quanto su quello figurativo (*fictio iuris*), desunto dalle tabelle d'estimo catastali, a semplificarne l'accertamento, eludendo così le difficoltà pratiche della rilevazione contabile per le piccole, ma numerose imprese agricole. La tassazione dei terreni su base catastale rientra nella categoria dei redditi fondiari (art. 22-40 del Tuir), distinti in dominicale e agrario. Producono reddito dominicale i terreni destinati all'esercizio delle attività agricole; il reddito è

imputato al proprietario o a chi detiene un diritto reale su di essi. Così, se il terreno è concesso in affitto per uso agricolo, il reddito da dichiarare è quello dominicale, a nulla rilevando il canone di locazione. Ai fini Irpef, il reddito dominicale risultante dagli atti catastali è rivalutato dell'80% e aumentato del 30% per il periodo di imposta 2015, o del 10% per i coltivatori diretti e Iap (Imprenditore agricolo professionale) iscritti nella previdenza agricola (art. 7, comma 4, Dl 24 giugno 2014, n. 91, Decreto competitività). La rivalutazione dell'80% non si applica per i terreni concessi in affitto per almeno cinque anni a coltivatori diretti e Iap con meno di quarant'anni (art. 66, Dl 24 gennaio 2012, Agevolazioni imprenditoria giovanile in agricoltura).

Il reddito agrario, definito dall'articolo 29 del Tuir, esprime la redditività media ritraibile dall'esercizio delle attività agricole, determinata dalla legge catastale per ciascuna coltivazione. Titolare del reddito agrario è colui che esercita l'impresa agricola. I limiti delle potenzialità del terreno definiscono quelli del reddito agrario così, qualora superati, la parte eccedente è sottoposta a tassazione ordinaria. Per l'anno 2015, il reddito agrario risultante dagli atti catastali è rivalutato del 70% e aumentato del 30%, ovvero 10% per coltivatori diretti e Iap iscritti alla previdenza agricola. Mentre, quelli con meno di 35 anni godono di una detrazione Irpef del 19% sulle spese sostenute per il canone di affitto dei terreni, fino a 80 euro per ettaro e 1200 euro annui complessivi, corrispondenti a 15 ettari (Decreto competitività 2015).

### **Determinazione del reddito**

Definito il profilo oggettivo delle attività agricole, occorre individuare i soggetti che possono soggiacere alla specifica fiscalità.

Sotto il profilo soggettivo, per ditte individuali, società semplici, enti non commerciali, il regime naturale di applicazione dell'Irpef è il reddito fondiario. Anche le società di persone commerciali (in nome collettivo, accomandita semplice), a responsabilità limitata e le società cooperative possono beneficiare di questo regime attraverso esplicita opzione (art. 1, comma 1093, legge 297/2006), nel rispetto di due condizioni: coltivare direttamente terreni agricoli e rivestire la qualifica di società agricola (art. 2, Dl 29 marzo 2004, n. 99). Una società è considerata agricola quando l'oggetto sociale prevede l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 c.c. e la ragione sociale comprende l'indicazione di società agricola. Il reddito imponibile

delle società agricole non muta categoria, considerato sempre reddito di impresa per ogni altra determinazione. Rimane preclusa l'opzione per il reddito catastale alle società per azioni, in accomandita per azioni, alle società cooperative di trasformazione e commercializzazione in quanto non conducono terreni. Il rinnovamento della disciplina civilistica e fiscale premia lo sviluppo delle società in agricoltura, individuate quale strumento di miglioramento competitivo e settoriale. Queste sono soggette all'Ires (Imposta sul reddito delle società) che si configura come un'imposta diretta pari al 27,5% del reddito complessivo netto. Tuttavia, le cooperative agricole, della piccola pesca e loro consorzi ne sono esenti, tranne che per il 20% dell'utile netto di bilancio. L'esonero è previsto anche per le cooperative che esercitano attività di allevamento nei limiti dell'articolo 32 Tuir e per i redditi derivanti dalla manipolazione dei prodotti conferiti prevalentemente dai soci. In questo caso, l'attività della cooperativa è sostitutiva di quella degli agricoltori, connessa soggettivamente e oggettivamente con l'attività agricola. La tassazione, quindi, non avviene in capo alla cooperativa con i criteri del reddito d'impresa, ma ai soci secondo i criteri agricoli. Il comma 1094 della legge 296/2006 assimila agli imprenditori agricoli, come per le cooperative, anche le società di persone e le società a responsabilità limitata di trasformazione e vendita dei prodotti dei soci. Tuttavia, per queste è previsto un reddito imponibile pari al 25% dei ricavi. Per il criterio della trasparenza l'imputazione dei redditi può essere effettuata direttamente in capo ai soci *pro quota*, mentre la distribuzione degli utili non diventa reddito di capitale per i percipienti. L'opzione per la trasparenza può essere esercitata qualora i soci siano tutti persone fisiche, non più di 10, con ricavi societari non superiori a circa 5 milioni di euro (5.164.000).

L'articolo 32 Tuir prevede la tassazione su base catastale in presenza di specifici requisiti, oltre a quelli soggetti, pertanto non tutte le attività indicate nell'articolo 2135 c.c. sono ricomprese. Nel reddito fondiario rientrano solamente le attività agricole principali (coltivazione, silvicoltura, allevamento, attività connesse). Tuttavia, per l'allevamento almeno un quarto degli alimenti deve provenire dal terreno, per le attività dirette alla produzione di vegetali in serra (piante, fiori, ortaggi, funghi) la superficie adibita non può eccedere il doppio di quella del terreno su cui incide; mentre per le attività connesse (trasformazione, vendita, ecc.) i prodotti otte-

nuti devono derivare prevalentemente dalla coltivazione o dall'allevamento. Rientrano nella determinazione analitica del reddito le attività che eccedono il concetto di attività agricola secondo i limiti stabiliti e altresì la produzione e cessione di energia, carburanti, prodotti chimici provenienti anche prevalentemente da fonti rinnovabili agroforestali aziendali (art. 22, Dl 24 aprile 2014, n. 66). In questi casi, l'imponibile è determinato forfettariamente su una base del 25% delle vendite. Elaborazioni specifiche sono adottate per configurare l'ammontare del reddito di allevamento e produzioni vegetali in serra eccedenti i limiti dell'attività agricola, mentre anche per chi esercita l'agriturismo (legge 20 febbraio 2006, n. 96) la base imponibile assomma al 25% dei ricavi (art. 5, comma 1, legge 43/91). Per le attività dirette alla manipolazione, trasformazione, ecc., non rientranti nell'attività connesse, il coefficiente di reddito è pari al 15% dei corrispettivi, mentre per quelle volte alla fornitura di servizi a terzi l'imponibilità è del 25%. Per queste, il requisito della prevalenza va verificato in base al fatturato derivante dall'impiego di attrezzature e risorse aziendali. La connessione viene meno qualora per dimensione e organizzazione le attività conto terzi divengano predominanti.

### **Tributi locali**

Oltre alle imposte sul reddito, gli imprenditori agricoli sono soggetti all'Irap (Imposta regionale sulle attività produttive) disciplinata dal decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, configurabile come tributo reale locale, sia per destinazione del gettito, che per qualifica d'imposta regionale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione. Soggetti passivi sono i produttori agricoli titolari di reddito agrario (articolo 32 Tuir), esclusi quelli con un volume d'affari non superiore a 7.000 euro, esonerati dagli adempimenti Iva, e coloro che esercitano attività di agriturismo, avvalendosi del regime forfettario, con la base imponibile determinata dalla differenza tra l'ammontare dei corrispettivi soggetti a registrazione ai fini Iva e gli acquisti destinati alla produzione sempre assoggettati all'Iva (metodo speciale). Con l'avvertenza che anche i contributi in conto esercizio concorrono alla formazione della base imponibile. In alternativa, la Risoluzione 9 gennaio 2012, 3/E Agenzia delle Entrate concede l'applicazione del cosiddetto metodo fiscale anche alle imprese agricole, con la base imponibile determinata prendendo a riferimento i valori fiscali, apportando le rettifiche fiscali previste

dall'imposizione sui redditi ai ricavi e ai costi imputati nel conto economico. L'aliquota agevolata è fissata nella misura dell'1,9%, salvo diverse disposizioni regionali. Questa si applica anche alle cooperative della pesca e loro consorzi, a quelle di servizi selvicolturali, comprese le sistemazioni idraulico-forestali. Per le attività che quantificano i redditi d'impresa forfettariamente l'imponibile Irap è determinato sommando al reddito forfettario le retribuzioni al personale e gli interessi passivi (metodo forfettario). Per le società, la base imponibile, ossia il valore della produzione netta, è determinata secondo il regime ordinario (metodo da bilancio). Previa autorizzazione dell'Unione europea, i produttori agricoli possono beneficiare della detrazione per lavoro dipendente riconosciuta ai fini Irap (50%) anche per i lavoratori a tempo determinato, impiegati non meno di 150 giornate annue, con un contratto di durata almeno triennale (Decreto competitività 2015).

### **Imposte municipali**

Il fattore che raccorda l'imposizione reddituale con la patrimoniale è il reddito dominicale il quale costituisce l'elemento base anche per il calcolo dell'Imu (imposta municipale unica). Questa, per effetto del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, relativo al federalismo fiscale, sostituisce l'Ici (imposta comunale immobili), con un'aliquota base del 7,6 per mille e l'abolizione di quasi tutte le agevolazioni esistenti, tranne quelle per i comuni montani. Al contempo, per evitare una doppia imposizione, il reddito dominicale non fa più parte della base imponibile ai fini Irpef. Ai Comuni è attribuita una limitata capacità di variazione dell'aliquota, in relazione a particolari categorie immobiliari. L'applicazione dell'Imu in agricoltura riguarda principalmente i terreni: il suo valore si calcola applicando un moltiplicatore pari a 135 all'ammontare del reddito dominicale rivalutato del 25%. Per i terreni posseduti e condotti da coltivatori diretti o imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti alla previdenza agricola il moltiplicatore è 75, con una franchigia di 6.000 euro e una parziale riduzione a scaglioni fino a un imponibile di 32.000 euro. Inoltre, il coefficiente minore si applica anche su terreni di proprietà di coltivatori diretti, o Iap, condotti da società di persone in cui i proprietari sono soci. La qualifica di Iap, o di coltivatori diretti, può essere assunta anche dalle società, qualora un socio per le società di persone, o un amministratore per quelle di capitali, siano iscritti nella gestione previdenziale agricola. Rimangono esenti

i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale delle proprietà collettive invisibili e inusucapibili. Riguardo ai terreni montani, l'esenzione è totale per quelli che ricadono in comuni sopra i 600 metri di altitudine, mentre al di sotto e solo fino ai 281, l'esenzione spetta solo ai coltivatori diretti e Iap iscritti alla previdenza agricola.

L'imposta colpisce anche i fabbricati, con l'eccezione, tuttavia, dell'abitazione principale e dei fabbricati rurali strumentali e su, iniziativa del Comune, di una unità immobiliare utilizzata dal figlio o dal genitore. I fabbricati rurali strumentali sono esclusi dal momento che la rendita è già ricompresa nel reddito dominicale dei terreni. Determinante la loro qualifica, necessaria l'iscrizione nella categoria D10, ossia il fabbricato deve essere contraddistinto dalla lettera "R" o deve essere presentata all'Agenzia delle entrate la certificazione di ruralità. Considerate strumentali anche le abitazioni utilizzate dai dipendenti, a tempo indeterminato, o determinato con più di 100 giornate lavorative annue (circolare 3/DF, 18 maggio 2012, Dipartimento delle finanze, Direzione federalismo fiscale).

Sul possesso e detenzione di fabbricati e aree edificabili si applica la Tasi (Tassa sui servizi indivisibili) la cui base imponibile è assunta come ai fini Imu. Le aree edificabili coltivate da coltivatori diretti, o Iap, sono considerate agricole, quindi esenti. Gli agricoltori pagheranno la Tasi sui fabbricati rurali (1 per mille) e sull'abitazione principale (2,5 per mille, eventualmente aumentata al 3,3). È dovuta anche dai detentori (affittuario, comodatario) nella misura dal 10 al 30%.

### **Imposte sui trasferimenti**

Tra le imposte indirette rileva quella sui trasferimenti; dal 2014 sono state modificate le imposte di registro, ipotecaria, catastale (circolare 2/E, 21 febbraio 2014). L'imposta di registro è del 9% per la generalità degli immobili, del 2% della prima casa, del 12% per i terreni agricoli e pertinenze per i soggetti non coltivatori diretti e Iap. È confermata l'agevolazione per la piccola proprietà contadina (art. 2, comma 4bis, Dl 194/2009), così coltivatori diretti e Iap sono soggetti all'imposta di registro e ipotecaria nella misura fissa di 200 euro e di quella catastale dell'1% del prezzo d'acquisto di terreni e pertinenze. Sono abrogate tutte le altre agevolazioni (compendio unico, giovani agricoltori, zone montane, cooperative e società forestali).

## Iva

Per quanto riguarda l'Iva (Imposta sul valore aggiunto, Dpr 26 ottobre 1972, 633 o Decreto Iva), questa si configura come un'imposta indiretta sull'ammontare imponibile delle cessioni di prodotti agricoli e ittici. Caratterizzata dalla proporzionalità rispetto al prezzo di scambio di beni e servizi, dalla riscossione in ogni fase del processo produttivo e distributivo, dalla neutralità nei confronti degli operatori economici, con la conseguenza che il carico fiscale ricade solo sui consumatori finali (contribuenti di fatto). L'applicazione nel settore agricolo è caratterizzata da un regime speciale e di esonero, con l'opzione per quello ordinario (articolo 34, Decreto Iva). Questo regime riguarda i produttori agricoli, come chi esercita attività di pesca in acque dolci, acquacoltura, molluschicoltura, allevamento di rane, indipendentemente dalla loro natura giuridica (persone fisiche, società di persone, di capitali e cooperative, enti pubblici o privati, associazioni, consorzi). Il regime speciale prevede una detrazione forfettizzata, in base a percentuali di compensazione, sull'imponibile delle vendite, da dedurre dall'Iva incassata. Non serve la conoscenza degli acquisti e le relative aliquote, ma la contabilità Iva va mantenuta ugualmente. Per le attività connesse di produzione di servizi (agriturismo, conto terzi) è determinata riducendo l'Iva sulle vendite del 50%. Il regime speciale si applica anche alle cooperative agricole, consorzi, associazioni e unioni con riferimento a cessioni corrispondenti ai conferimenti dei soci a questo assoggettati. Quello di esonero riguarda le imprese agricole con volume d'affari non superiore a 7.000 euro, dispensati dal liquidare l'imposta e dalla dichiarazione annuale, con gli obblighi in parte trasferiti ai cessionari, che emettono autofattura.

## Contributo di bonifica

Per la loro incidenza, superiore al gettito Irpef, anche i contributi di bonifica sono inclusi nel prelievo agricolo. Il loro presupposto giuridico, confermato dalle Regioni titolari delle relative competenze, è contenuto nell'articolo 10 della Legge sulla bonifica integrale (Rd 13 febbraio 1933, n. 215), ripresa dal Codice civile (art. 860), quali prestazioni patrimoniali di natura pubblica rientrano tra le tasse. Al riparto degli oneri di bonifica concorrono l'indice idraulico ed economico, basato sui redditi dominicali dei terreni e le forme di utilizzo (seminativo, frutteto, ecc.), pervenendo all'indice di beneficio idraulico. Per le opere irrigue è previsto un con-

tributo fisso a ettaro, derivato dall'indice di beneficio irriguo, con la quota variabile determinata dalla superficie irrigata e dal relativo consumo idrico.

## Agevolazioni

Oltre ai numerosi sconti al settore contenuti nelle varie categorie di tributi, è rilevante per entità l'agevolazione sul carburante agricolo (Dlgs 504/1995), con l'accisa al 22% dell'aliquota normale per il gasolio e del 49% per la benzina, colorati di verde, impiegati nei lavori agricoli, orticoli, di allevamento, silvicoltura, piscicoltura e florovivaismo. Il quantitativo agevolato è calcolato per ettaro in funzione della cultura (228 l/ha per il riso, 204 per il mais), per gli allevamenti in base alla tipologia e unità foraggiere richieste (60 l/UBA per il latte, 12 l/t in piscicoltura). L'agevolazione spetta ad aziende agricole, cooperative, consorzi di bonifica, irrigazione, imprese agromeccaniche, iscritte nel relativo registro. Sono le Regioni a gestire le quantità attraverso un sistema di assegnazione individuale. Dal 2015 i consumi medi standardizzati di carburante sono ridotti del 23% (Legge di stabilità 2015).

Numerose altre agevolazioni, specie a carattere contingente, caratterizzano il settore agricolo, soprattutto con lo strumento del credito d'imposta. Così, il Decreto competitività (Dl 91/2014) prevede misure per favorire lo sviluppo del settore agricolo e del made in Italy, attraverso incentivi per chi investe nel commercio elettronico, nuovi prodotti, tecnologie, per i datori di lavoro che assumono giovani lavoratori agricoli, per le reti di impresa.



Antonio De Pin è professore presso il Dipartimento di Economia dell'Università Cà Foscari di Venezia.

[www.intersezioni.eu](http://www.intersezioni.eu)